

政府年度财务报告主体解析

厦门大学 田五星

一、政府财务报告主体理论综述

政府财务报告主体,是界定政府财务报告范围的关键因素,同时也是构建阳光政府、责任政府的重点所在。

美国联邦会计准则咨询委员会(FASAB)在《联邦财务会计概念公告第2号——主体与表述》中指出,政府财务报告构成主体必须符合三个条件:该主体承担控制和部署资源,提供产出和成果,执行部分或全部预算的管理责任,并能对其绩效负责;该主体需要提供有关其经营情况和财务状况的财务报表;该主体存在可能的信息使用者,这些使用者对该主体资源使用情况有信息要求权,依靠该主体披露的信息进行决策。美国政府会计准则委员会(GASB)在《政府会计准则委员会公告第14号——财务报告的主体》中认为政府财务报告主体的范围应该包括三个方面:基本政府,对基本政府负有财务受托责任的机构;构成政府财务报告不可或缺部分的其他机构,如果不将这些机构纳入政府财务报告范围将会对政府会计信息使用者产生误导,并将导致政府财务报告不完整。

国际会计师联合会(IFAC)国际公共部门会计准则委员会(IPSASB)在其《第11号研究报告——政府财务报告》中提出,政府财务报告主体是指能够合理预期到有使用者存在的主体,这些使用者依赖财务报告获取对政府(部门)履行公共受托责任进行评价和制定决策有用的信息。该报告归纳了四种决定政府财务报告主体的概念和方法,即基金核准分配标准、法律主体标准、政治性受托责任标准以及控制标准。IPSASB最新发布的关于公共部门会计概念框架的初步意见咨询稿也指出:一个报告主体应具备的关键特征是,存在依赖于该主体通用财务报告信息以评价该主体受托责任和进行资源配置、政治和社会方面决策的使用者,并提出了判别单个公共部门报告主体是否能够纳入集团报告主体的判别标准:(1)“权力”标准;(2)“收益或财务负担/损失”标准。可见,国际方面对于政府财务报告主体的界定标准,主要是针对独立报告主体的研究,且大都体现出“信息需求”和“控制”的特征;只有IPSASB对集团报告主体问题进行了探讨。而国内目前则鲜有专门针对政府财务报告主体的研究成果,主要观点表现为政府主体和基金主体并用的“双主体”模式论(叶龙、冯兆大,2006)、控制论(刘笑霞,2007)、包括组织主体和基金主体的双重主体论(常丽,2008)。

二、政府财务报告主体的界定方式及局限性

我国的政府财务报告主体仅仅停留在预算会计报告主体层面,报告主体与预算主体完全一致,也就是采用了IFAC的基金核准分配标准,报告主体只包括那些完全或主要依靠政府基金核准分配来获取基金的主体。每年召开人大、政协会议期间,各级政府官员、主管财政和计划的官员分别作政府工作报告、预算执行情况报告和国民经济与社会发展计划执行情况报告,仅在预算执行情况报告中提供预算执行情况及结果,对于政府财务状况、运营绩效及现金流量的有关信息则没有涉及。

我国政府财务报告主体的现行界定方法主要缺陷在于没有一个明确的标准、概念模糊且范围太小,难以全面地反映政府运营活动状况。政府财务信息报告只能总体性地反映政府合规性受托责任的履行状况,无力提供不同性质的财政资金来源和使用的具体信息。当前我国呼吁建立政府年度财务报告制度,主要目的就是解脱政府的公共受托责任。而政府公共受托责任的内涵不仅包括合规性受托责任,也包括绩效性受托责任(陆军伟、李建发,2006)。完整反映我国政府资产、负债及现金流量,是绩效报告的前提。当前我国政府财务报告主体的界定方式尚难满足信息使用者对不同层次的政府财务信息的需求。西方政府财务报告采用了组织主体和基金主体并用的双重主体模式,以“基金”构造政府会计和报告主体,能够细化政府在不同活动领域的受托责任,防止政府在不同活动领域之间转嫁受托责任,切实保证财政性资金的专款专用。这也反映出我国当前政府财务报告主体界定方式存在的现实差距。

三、政府年度财务报告主体界定的重新解读与分析

FASAB在其发布的第2号公告中明确指出,界定报告主体的原因有四个方面的考虑:在成本和时间约束下保证向使用者提供所有与报告主体相关的信息;在每一报告层次进行合并时保证不遗漏任何主体,帮助在可比报告主体间进行比较,帮助评价政府业绩责任和内部控制等。我国出台政府年度财务报告制度已成为社会公众的关注焦点,当前建立政府年度财务报告制度势在必行。而报告主体的选择对于政府财务信息反映的广度和深度以及政府合并报表的编制具有直接的影响。因此,结合我国现行政府财务报告主体存在的问题,本文认为非常有必要对政府年度财务报告制度的核心之一——报告主体的界定进行重新解读和分析。

其一,厘清与政府会计主体(即记账主体)的关系。与企业会计不同,政府会计的会计主体与财务报告主体在概念上有一定区别。会计主体要确定的是需要达成自相平衡的一组经济业务或经济活动,而财务报告主体要确定的是纳入政府财务报告内容的范围和组成结构。会计主体强调的是确定会计核算的空间范围、会计系统边界的空间维,而报告主体不仅强调报告主体的空间范围,有时也对报告主体的时间维进行了规定。会计主体是报告主体存在的前提,报告主体是实现会计核算目标的主要手段。报告主体一般是从财务报告的目标和信息使用者的需求出发,以主体理论为基础确定。报告主体是报告会计核算的全部信息还是部分信息,是分别报告还是合并报告,取决于会计信息使用者的需求。报告主体主要是考虑外部使用者的需要、为实现会计报告目标而构建,而会计记账主体除了考虑外部使用者的需要外,很大程度上是为满足内部使用者的需要而确立的。政府会计主体是整个会计流程得以实现的实体性基础,而政府财务报告主体是根据政府会计信息需求所合理确定的政府会计主体或主体集合,因此,从某种程度上可以说政府财务报告主体是更高层次上的政府会计主体。

其二,重塑我国政府年度财务报告主体。政府年度财务报告主体,可以是单独的公共部门主体、某个政府部门或某项提供特殊服务的计划,还可以是被视同为一个单个主体的由多个公共部门组织或计划组成的集团主体或合并主体。IPSASB于2006年启动了公共部门会计概念框架项目,并在2008年9月30日发布了该项目第一阶段的咨询稿。IPSASB咨询稿认为,“公共部门财务报告的目标是为通用财务报告使用者提供有助于其评价报告主体的受托责任以及进行资源分配、政治和社会方面决策的有关报告主体的信息”。基于此,一个报告主体的关键特征是存在依赖于该主体通用财务报告信息、以评价该主体受托责任和进行资源配置、政治和社会方面决策的信息使用者。当一个主体有权力统驭其他主体的战略决策、经营政策,或者能够从其他主体活动中获得收益或承担损失时,就可以视为一个集团报告主体。IPSASB咨询稿没有直接给出政府财务报告主体的定义,也未明确哪些政府和其他公共部门主体属于报告主体,而是指出了报告主体所具有的关键特征以及应纳入集团报告主体的组成主体的确定标准。笔者借鉴IPSASB思想,结合我国具体国情,从独立报告主体和合并报告主体两方面对我国政府年度财务报告主体界定进行探讨。

一是独立报告主体界定。IPSASB咨询稿关于报告主体关键特征的提议,可以借鉴引入作为我国政府独立报告主体界定标准。对于我国的政府年度财务报告独立报告主体,本文支持采用“组织论和控制论并用”的双重界定标准,具体判断依据为:该组织从事的活动具有非营利性;该组织的财务资源直接或间接来源于强制征收,该组织的财务后果由政府负责,该组织存在需要依赖其财务信息实施政治或经济决策的信息使用者。基于该标准,本文提出政府组织主体和基金主体结合的独立报告“二元主体”模式。(1)政府组织主体。包括单个机关单位(不仅含立法、行政、司法机关,还包括政党机关,因为我国宪法明确规定各民主党派的参政议政地位,且其维持经费也基本来源于国库)、事业单位(接受全额拨款、纯粹公立型)、大型公益性国有企业等。我国《事业单位登记管理暂行条例》明确规定了事业单位的社会公益性,如果仅按照定义,事业单位都可以纳入到政府财务报告主体中,但由于历史原因,我国事业单位种类比较庞杂,有部分事业单位不仅能够以收抵支,而且具有准企业的性质,显然不符合政府财务报告主体确定标准的基本要求,所以应排除在外。我国的国有企业不同于西方国家的公立企业(不以盈利为目的,代行部分政府职能),不宜全部直接作为政府财务报告的主体。但我国公益性国有企业的业务活动实质上是政府职能的延伸,以提供公共产品为主要目的,其业务活动具有准财政活动的特征,如果不将其纳入到政府财务报告主体中,显然会影响政府财务信息的完整性。(2)基金主体。考虑政府运行环境的独特性,即同时涉及政务活动、商务活动和受托活动。根据交易费用经济学的“区别性组合”原理,报告主体可分别设置政务基金、权益基金和受托基金等。其中,政务基金可依据是否涉及资本项目建设分别设置普通基金、特种基金和资本项目基金、偿债基金,权益基金可设置内部服务基金、企业基金,受托基金按照受托责任的性质设置信托基金和代理基金。而且,根据报告需要可以进一步设置更明细化的基金主体,如信托基金可进一步细分设置社保基金、住房公积金等。当前我国在政府会计实务中对有些预算资金,尤其是基金

预算的管理实际上已经为采用基金报告主体打下了良好基础。一步到位式的系统化基金报告模式并不适合我国目前的国情,采用基金报告主体必须循序渐进,以个别基金报告主体的设立为起点,先易后难,分清主次。IPSASB咨询稿认为,“一个公共部门报告主体可能具有独立的法律身份,或者具有其他组织结构或安排”。可见,独立报告主体一般都是独立的会计核算单位,负责编制和提供本单位的财务报告,独立承担受托责任,通常具有与法律主体的一致性,易于清晰地加以界定。

二是合并报告主体界定。IPSASB咨询稿指出,“集团报告主体是由两个以上的独立报告主体组成的,整体上被视同为一个报告主体的报告主体”。根据相关资料,许多国家和地区在立法或制定相关法规时,通常要求提供政府整体通用财务报告或其他公共部门集团报告主体通用财务报告,其中包含了所有应当归属的行政单位和其他独立主体信息。这些国家和地区在确定集团报告主体时,对构成主体的确定所采用的标准表述众多,且各有不同,其中最为常用的是“控制基础”、“受托责任基础”和“监管和实质影响基础”。为体现与我国企业会计的一致性,本文没有采用IPSASB集团报告主体的称谓,而是沿用企业会计的合并报告主体的提法。按照交易共性原则来规划政府会计账户、进行日常会计业务处理,是编制政府合并会计报表的前提。即无论承担会计核算的是哪一类别的组织,都应当采用相同的会计账户对同质性交易进行记录与会计处理(贝洪俊,2007)。标准化是制度化的最高形式,是一种非常有效的工作方法,会计方法通常也可以视作一种标准化。使用相同的“会计语言”来记录、处理和报告交易,能够实现便利和高效率的信息流动,并将极大地促进财政和预算信息的可比性,为政府整体编制合并会计报表奠定坚实基础。可以预见的是,按交易类别设置会计账户,避免了以组织类别为基础可能导致的信息鸿沟和信息孤岛,降低了编制合并报表可能出现的困难,同时也规避了当前我国政府财务报告仅按组织类别确定报告主体带来的局限性。结合当前实际,笔者认为,我国政府合并报告主体至少应包括:基本政府(如中央政府、各级地方政府)、各级政府部门(如财政部、教育部等)两个层次,需要编制政府整体层面和政府部门层面的合并财务报告。考虑到我国公共领域受托责任关系错综复杂、重叠交叉涉及面广的特点,采用受托责任基础缺乏可操作性。借鉴IPSASB提议,我国目前可考虑采用“权力+利益”的标准来确定纳入合并财务报告的其他主体的范围。即合并报告主体对其他主体拥有“权力”,对该主体收支预算或财务计划拥有审批权;对该主体净资产大多数拥有所有权;对该主体产品或服务拥有定价权;对该主体关键人员拥有人事任免权。或合并报告主体对其他主体拥有“利益”,向该主体提供预算经费;从该主体获取剩余经济利益;从该主体获取服务潜能;为该主体承担剩余负债风险。当权力条件之一且利益条件之一同时具备时,该主体即可纳入合并报告主体的合并范围。

参考文献:

[1]财政部会计准则委员会《公共部门会计文告手册》(2003),东北财经大学出版社2004年版。

[作者系厦门大学会计系博士研究生]

(编辑 余俊娟)